

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA
UNIR - *CAMPUS* DE CACOAL
DEPARTAMENTO DE ADMINISTRAÇÃO E CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

ANA PAULA ROSA DE ALMEIDA GUERRA

**A AUDITORIA OPERACIONAL COMO INSTRUMENTO DE
CRESCIMENTO ECONÔMICO: UM ESTUDO DE CASO DA EMPRESA
GRAMOTOS DE PRESIDENTE MÉDICI - RO**

**Trabalho de Conclusão de Curso
Artigo**

**CACOAL
2008**

ANA PAULA ROSA DE ALMEIDA GUERRA

**A AUDITORIA OPERACIONAL COMO INSTRUMENTO DE
CRESCIMENTO ECONÔMICO: UM ESTUDO DE CASO DA EMPRESA
GRAMOTOS DE PRESIDENTE MÉDICI-RO**

Artigo apresentado à Fundação
universidade Federal de Rondônia, *Campus*
de Cacoal, como requisito parcial para
obtenção de Título de Bacharel em Ciências
Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Wellington Silva Porto

Cacoal
2008

A AUDITORIA OPERACIONAL COMO INSTRUMENTO DE CRESCIMENTO ECONÔMICO: UM ESTUDO DE CASO DA EMPRESA GRAMOTOS DE PRESIDENTE MÉDICI-RO

Por

ANA PAULA ROSA DE ALMEIDA GUERRA

Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal de Rondônia, Curso de Ciências Contábeis, para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, mediante a Banca Examinadora, formada por:

Presidente

Profº. Ms. Wellington Silva Porto – Orientador/UNIR

Membro

Profº. Ms. Suzenir Aguiar da Silva Sato

Membro

Profº. Geraldo Correia

**Cacoal
2008**

DEDICATÓRIA

A Deus, que me deu o dom da vida, por ter me sustentado e dado forças para chegar até aqui.

Ao meu querido esposo João Guerra e minha filha Anna Beatriz, por me compreenderem e pelo amor incondicional a que me dedicam.

Aos meus queridos familiares, pessoas muito importantes em toda a minha vida, principalmente na minha formação acadêmica, pelo incentivo, preocupação e carinho que sempre me ofereceram.

AGRADECIMENTOS

Aos meus professores.

Especialmente ao meu orientador, Prof^º . Ms. Wellington Silva Porto, pela a atenção, acompanhamento, sugestões e compreensão na realização deste trabalho, sem o qual não seria possível à finalização do mesmo.

Aos meus pais Izabel e Juscelino pelo amor incondicional...

A minhas amigas Leila e Susana pelo companheirismo e amor.

A todos quanto oraram por mim, para que Deus me desse forças para conseguir concluir.

A todos que acreditaram em mim.

A AUDITORIA OPERACIONAL COMO INSTRUMENTO DE CRESCIMENTO ECONOMICO: UM ESTUDO DE CASO DA EMPRESA GRAMOTOS DE PRESIDENTE MÉDICI – RO

Ana Paula Rosa de Almeida Guerra¹

RESUMO

Este artigo apresenta uma das modalidades de auditoria interna: a auditoria operacional. Seu diferencial está na função de apoio ao gestor, uma vez que avalia o desempenho administrativo, fazendo um confronto entre o resultado obtido e o esperado e apresentando recomendações que venham melhorar os resultados da empresa, surgindo da necessidade de aperfeiçoar a qualidade dos relatórios empresariais. Outro ponto relevante nesse tipo de auditoria é o fato de que ao estudar o comportamento administrativo da empresa, analisa a sua atuação perante o mercado, sua atuação financeira e em termos de produção, oferecendo com isso, subsídios para a tomada de decisão. Sua regulamentação se dá por meio da NBC T12 e NBC P3. Sendo assim, este trabalho tem por objetivo abordar aspectos relacionados com o processo de auditoria interna e de auditoria operacional, os conceitos, objetivos e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) técnicas e profissionais, destacando ainda, os benefícios que a auditoria operacional traz para a empresa e as diferenças entre os dois tipos de auditoria interna. A pesquisa, considerada descritiva foi realizada por meio de um estudo de caso na matriz da empresa Gramotos, localizada no município de Presidente Médici – RO. Para a coleta dos dados foi utilizada, como instrumento de pesquisa uma entrevista semi-estruturada, aplicada ao auditor, com objetivo de identificar de que forma é realizada a auditoria interna pela empresa Gramotos. Com a aplicação da pesquisa, foi possível verificar que a empresa não utiliza o processo de auditoria interna, entretanto emprega mecanismos econômicos e financeiros que permitem o controle das operações.

Palavras-chave: Auditoria Interna. Auditoria Operacional. Auditor. Normas

INTRODUÇÃO

As intensas mudanças no cenário econômico provocadas pela globalização e a crescente necessidade de otimização de resultados têm feito com que muitas organizações busquem cada vez mais a identificação de oportunidades e estratégias que minimizem os riscos aos negócios, aumente a eficiência operacional e ofereça um maior retorno dos investimentos.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Federal de Rondônia – UNIR – Campus de Cacoal - 2008. Sob a orientação e supervisão do Prof. Ms Wellington Silva Porto.

Essa nova postura corporativa tem sido responsável pela ascensão de diversas ferramentas que objetivam não apenas detectar e mensurar possíveis problemas, mas que auxiliam no apontamento de soluções. Entre essas ferramentas, destacam-se as políticas de gestão relacionadas à auditoria operacional.

Segundo o Professor Santos Araújo (2007) a auditoria operacional² constitui uma análise e avaliação do **desempenho de uma organização** (no todo ou em parte), cuja proposta é formular recomendações e comentários que contribuirão para melhorar os aspectos de economia, eficiência e eficácia **[grifo nosso]**.

A auditoria operacional, além de melhorar a eficiência e a eficácia da gestão, também contribui para a prevenção de situações que possam configurar alguma fragilidade do controle interno, sugerindo mudanças em sua política orientando-se para o futuro da empresa, ajudando a aperfeiçoar suas operações para alcançar seus objetivos.

Assim sendo, a auditoria operacional surge como uma proposta de responder as exigências de um mundo empresarial complexo, e dinâmico que pode ser aplicada a diversas organizações. Dessa forma, o presente estudo procura responder a seguinte problemática: Como a auditoria operacional pode contribuir para o crescimento econômico da empresa Gramotos?

Nesse sentido, o presente trabalho teve como objetivo geral verificar por meio de uma análise crítica, como a empresa Gramotos executa a auditoria interna e como objetivos específicos: realizar um levantamento teórico-conceitual acerca dos processos de auditoria operacional; analisar os aspectos legais que regulamentam a auditoria operacional; enfatizar os benefícios que a auditoria operacional traz para a administração; explicar como a auditoria operacional influencia no crescimento econômico da organização, apresentando as razões para a sua utilização; averiguar se empresa Gramotos executa os procedimentos de auditoria interna; Sendo que, o meio de investigação utilizado para a realização desta pesquisa descritiva, foi um estudo de caso com a aplicação de uma entrevista semi-estruturada junto à matriz da empresa Gramotos localizada no município de Presidente Médici – RO no dia 20 de maio de 2008.

² “Performance audit”, para os americanos.

1 AUDITORIA

O termo auditoria pode ser definido como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações contábeis de uma entidade, por meio de testes regulares nos controles internos específicos de cada organização (CREPALDI, 2007, p.3). É uma técnica de revisão contábil, que através do exame em documentos, livros, registros, demonstrações financeiras, inspeções “in loco” [...] certifica que os balanços e demonstrações financeiros são fidedignos e refletem adequadamente a situação do Patrimônio em determinada data, de acordo com os princípios e normas de contabilidade, geralmente aceitos e aplicados de maneira uniforme, bem como as variações patrimoniais ocorridas em certo período em decorrência de atos e fatos de Gestão (CF/SESC, 2008).

Na opinião de Vieira e Platt Neto (2007) a auditoria é uma técnica de avaliação, por revisão e análise, com o objetivo de opinar sobre o comportamento patrimonial, sobre a gestão de administradores, sobre a conduta de pessoas às quais se confiam bens ou riquezas, sobre o destino de fundos e recursos.

Já Attie (2006, p.25) conceitua a auditoria como uma especialização contábil voltada a testar a eficiência e eficácia do controle patrimonial implantado com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. Sendo que, tem de estar embasada e ser concreta, não se permitindo a emissão de uma opinião sem que haja elementos comprobatórios que atestam a veracidade de sua afirmação.

A auditoria pode ser classificada em Auditoria Externa ou Independente e Auditoria Interna. Na primeira os auditores não têm vínculo empregatício com a empresa, são contratados com o objetivo principal de emitir um parecer sobre as suas demonstrações contábeis em determinada data, no sentido de verificar, se foram elaboradas de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e se estão de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade. Na Auditoria Interna, o auditor é empregado da empresa auditada, tendo por objetivo a revisão sistemática das transações operacionais e do sistema de controle internos e seu trabalho é realizado de forma contínua.

2 AUDITORIA INTERNA

Conforme Almeida (2007), com a expansão dos negócios, a administração das empresas sentiram a necessidade de dar maior atenção às normas ou aos procedimentos internos. Isso decorreu do fato de que o administrador e, em alguns casos, o proprietário da empresa, não poderia supervisionar pessoalmente todas as suas atividades. No entanto, de nada valeria a implantação de quaisquer procedimentos internos sem que houvesse um acompanhamento para verificar se os mesmos eram seguidos pelos empregados da empresa. Nesse sentido, para atender à administração da empresa, seria preciso uma auditoria mais contínua, com maior grau de profundidade e que alcançasse também as outras áreas não relacionadas com a contabilidade.

2.1 Conceitos

A Auditoria Interna pode ser entendida como uma atividade independente que avalia a eficiência, a eficácia e a adequação do sistema de controle interno, assessorando a administração quanto à veracidade dos registros, das transações e das demonstrações contábeis, visando adicionar valor à empresa melhorando seus controles e operações.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade - NBC T12, através da Res. 986/03:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

De acordo com o The Institute of Internal Auditors - IIA (2004):

Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (assurance) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos

processos de gerenciamento de riscos, de controle, e governança corporativa.

A auditoria interna é uma atividade independente, dentro da própria organização que objetiva prestar serviços de avaliação e de consultoria com a finalidade de melhorar e adicionar valor às operações da organização. A auditoria ajuda a empresa a atingir seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança corporativa (IIA, 2004).

É uma ferramenta que auxilia as entidades a alcançarem suas metas, proporcionando-lhes informações, análises e recomendações relacionadas com as obrigações e objetivos traçados no Planejamento Estratégico da empresa, no entanto é voltada para áreas críticas da organização, abordando fatos já consumados, criticando-os e limitando-se à verificação da obediência às normas, políticas e outros dispositivos.

Na opinião de Gass (2008) são atribuições da Auditoria Interna:

- a) avaliar os componentes significativos das Demonstrações Financeiras das empresas integrantes do Sistema ou Grupo Empresarial de Fundos e Programas por ele administrados.
- b) avaliar a observância às diretrizes, normas políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos aplicáveis; o nível de economicidade no uso dos recursos e da eficiência operacional.
- c) funcionar como disseminadora das estratégias políticas e mudanças da organização e ser agente catalisador de sugestões e propostas do corpo funcional;
- d) acompanhar o cumprimento de recomendações decorrentes de trabalhos de auditoria interna e externa e a correção de problemas de caráter organizacional estrutural, operacional e sistêmico sugeridos.
- e) elaborar o plano de atividades de auditoria e relatórios de atividades de auditoria e de seus resultados.

A ação da Auditoria Interna estende-se por todos os serviços, programas, operações e controles existentes na entidade devendo ter acesso livre, amplo e irrestrito a todas as atividades da empresa registros, propriedades e pessoas, no entanto predominam a verificação constante dos controles internos, a manipulação de valores e a execução de rotinas administrativas.

Conforme Mello (2007) o posicionamento hierárquico da Auditoria Interna na estrutura da organização deve ser suficientemente elevado para permitir-lhe o desempenho de suas responsabilidades com abrangência e independência, como

pode ser visto na figura 1, sendo que deverá sempre estar vinculada ao nível mais alto da organização. Sua independência visa a que possa desincumbir-se das responsabilidades, atribuições e tarefas atribuídas pelas normas, atos, decisões e solicitações dos Colegiados e autoridades integrantes da Diretoria da Entidade.

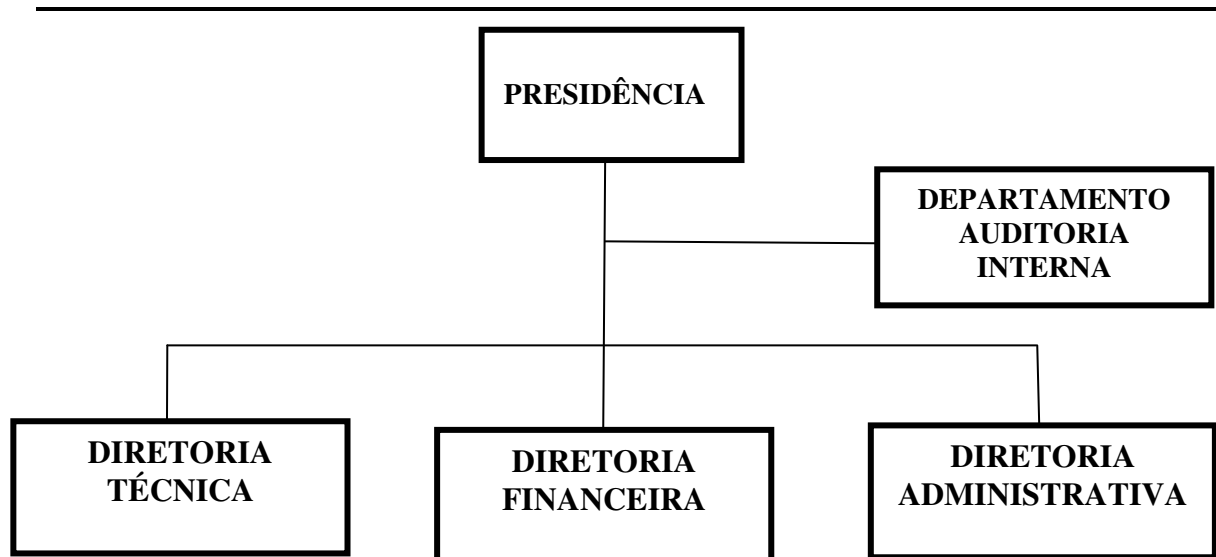


Figura 1 - Posicionamento hierárquico da auditoria interna na estrutura da organização
 Fonte: Almeida (2007, p.30)

2.2 Objetivos

Um dos objetivos da Auditoria Interna é estabelecer e monitorar planos, critérios, avaliações e métodos de trabalho para tornar o sistema de controles internos operante, reduzindo sistematicamente as possibilidades de fraudes e erros e eliminando atividades que não agregam valor para a empresa.

Para Gass (2008) os objetivos atuais da auditoria interna são:

Avaliar continuamente a empresa, sob a ótica de eficácia, eficiência operacional e da qualidade dos controles internos, [...] identificando problemas relevantes, discutindo e participando das soluções, acompanhando as implementações e as ações preventivas e corretivas. A auditoria interna se insere dentro do sistema de controle interno das empresas, com uma missão ainda maior que é a de assegurar a própria adequação do controle interno e a sua contribuição efetiva para os resultados da empresa.

De acordo com Crepaldi (2007), a função básica da auditoria interna é

auxiliar a administração no desempenho adequado de suas funções, fornecendo análises, recomendações e comentários objetivos sobre as atividades investigadas. Para Mello (2007) esta missão é alcançada quando a auditoria interna exerce a função de assessoramento à administração através do exame e avaliação, entre outros, dos seguintes aspectos:

- a) Adequação e eficácia dos controles existentes
- b) Integridade e confiabilidade das informações e registros;
- c) Integridade e confiabilidade dos sistemas estabelecidos para assegurar a observância das políticas, metas, planos procedimentos, leis, normas e regulamentos e da sua efetiva utilização;
- d) eficiência, eficácia e economicidade do desempenho e da utilização dos recursos; dos procedimentos e métodos para a salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos Ativos e passivos;
- e) compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

“O principal objetivo da auditoria interna é assessorar a Superintendência ou Diretoria para que esta possa ter uma atuação mais eficiente, na consecução dos objetivos da empresa.” (CREPALDI, 2007, p. 53). Esses objetivos, diante de uma metodologia própria, visam a assegurar à administração a proteção contra erros, fraudes, desvios, desperdícios e outros riscos que ameacem a riqueza da empresa. (SÁ, 2002, p.468).

É importante ressaltar que o termo auditoria interna não tem o mesmo significado de controle interno, pois enquanto a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, geralmente executado por um departamento especializado, o controle interno refere-se aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes na empresa (CREPALDI, 2007).

3 AUDITORIA OPERACIONAL

Conforme o professor Araújo (2007), a auditoria operacional surgiu da necessidade de melhorar a qualidade dos relatórios sobre os resultados da gestão privada e pública, considerando as limitações das informações financeiras. Essa carência foi suprida com a aplicação de procedimentos de auditoria, visando avaliar o desempenho operacional das organizações considerando os aspectos econômicos, de eficiência e eficácia, mediante a revisão dos processos

administrativos e operacionais.

3.1 Conceitos

Para Crepaldi (2007, p.12) a auditoria operacional consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais. A auditoria operacional faz um confronto entre o resultado obtido pela empresa com o traçado no Planejamento fazendo uma avaliação de seu desempenho real e apresentando sugestões para o seu aprimoramento. “A auditoria operacional busca conhecer a “funcionalidade” do sistema e não apenas se ele existe em conformidade com as “normas”(SÁ, 2002, p.449).

Segundo Cook (1983 apud CRIVELARO; GENTILIN; ROSA, 2007):

Auditoria Operacional é um termo amplamente usado para descrever a ingerência da auditoria interna em quase todos os aspectos das operações da empresa. A auditoria operacional **orienta-se primordialmente para o futuro e para melhorias que poder ser traduzidas**, enquanto que a auditoria financeira interna preocupa-se essencialmente com o que já passou a segurança propiciada pelos controles existentes **[grifo do autor]**.

O CIER-Brasil (1979/1980 apud Araújo, 2007) considera que:

Auditoria interna operacional é aquela que exerce suas atividades nas áreas inter-relacionadas da organização, para avaliar a eficiência de seus resultados em face dos recursos financeiros, materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, assim como dos controles existentes para a gestão dos negócios. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação das políticas e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento.

É o instrumento de controle administrativo e de verificação sistemática do desempenho ou forma como operam os diversos órgãos e funções de uma entidade, testando como funcionam os diversos setores visando, principalmente, a eficácia e eficiência das atividades operacionais e à obtenção correta dos objetivos.

Na opinião de Sá (2002, p. 449) a auditoria operacional procura julgar o **controle administrativo** em face de um **desempenho adequado**, ou seja, se as

normas da gestão resultam, efetivamente, em proveito da empresa ou da instituição **[grifo do autor]**.

Conforme Pereira (2008) a auditoria operacional:

Enfoca a avaliação dos controles internos das atividades e processos administrativos e operacionais, analisando as deficiências e os riscos envolvidos, visando:

- a) À proteção dos bens e direitos da empresa contra fraudes, desvios, desfalques;
- b) À constatação de possíveis irregularidades e uso indevidos dos bens e direitos da empresa, que comprometam seu desempenho;
- c) Ao aprimoramento contínuo da eficiência e eficácia operacional, **contribuindo com soluções que possibilitem e facilitem o atingimento das metas dos planos estabelecidos [grifo nosso]**;
- d) Compatibilidade das operações e programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos.

Sua função é de apoio avaliando a eficiência dos controles e resultados existentes face aos diversos recursos disponíveis. A auditoria operacional procura **dar opinião sobre o funcionamento das atividades de maneira a reduzir custos, melhorar as técnicas utilizadas** e verificar se os funcionários estão seguindo as políticas adotadas pela empresa, para alcançar seus objetivos que devem ser bem traçados e voltados para futuro da administração **[grifo nosso]**.

3.2 Objetivos

A auditoria operacional tem por objetivo a avaliação do desempenho administrativo, ou seja, o exame de como estão sendo geridos os recursos patrimoniais e humanos. (FERREIRA, 2007, p. 377). Através da auditoria operacional é possível avaliar se a gestão dos recursos está sendo feita de forma adequada, de modo a maximizar os resultados.

Na visão de alguns autores a auditoria operacional tem os seguintes objetivos:

Prestar ajuda à Administração, possibilitando-lhe o conhecimento da forma como desenvolve suas atividades, oferecendo condições para um desempenho adequado de suas obrigações, proporcionando análise, apreciações, recomendações e comentários objetivos e/ou convenientes acerca das atividades investigadas (LIMA, 2007).

Revisão metodológica da atividade ou segmentos operacionais, buscando avaliar se os recursos da organização estão sendo usados de maneira eficaz e eficiente para atingir os objetivos operacionais (AGOSTINHO, 2007);

A auditoria operacional visa elaborar sugestões para o aperfeiçoamento da gestão operacional, salvaguardar os ativos da empresa e tornar mais eficientes os controles internos.

Para Gass (2007) o objetivo geral da auditoria operacional é “assessorar a administração no desempenho efetivo de suas funções e responsabilidades, avaliando se a organização, unidades, sistemas, operações e programas estão atingindo os objetivos da corporação de forma eficiente”.

“A avaliação operacional **leva em consideração** os desperdícios, erros, fraudes, ociosidades e outros vícios que provoquem efeitos negativos nos diversos setores da entidade” (FERREIRA, 2007, p. 377) [**grifo nosso**]. O objetivo principal da auditoria não é apenas descobrir e proteger a empresa contra fraudes e evitar multas fiscais, ela busca exercer controles prévios, verifica se os controles operacionais representam adequadamente a realidade organizacional, contribuindo com a melhoria dos padrões de eficiência e eficácia da organização.

É um processo de avaliação de riscos e de sistemas de controles internos essencial à atividade operacional, pois faz uma avaliação do desempenho real com o esperado, levando a apresentação de recomendações destinadas a melhorar o desempenho e aumentar o sucesso da organização.

3.3 Aspectos relevantes na Auditoria Operacional

Alguns auditores e um número expressivo de professores entendem que existem pontos centrais, de maior relevância, no estudo do comportamento administrativo (Sá, 2002, p. 453). Entre eles:

- a) A atuação da entidade perante o mercado – leva em consideração a adoção de medidas que visam garantir que a empresa está atuando em mercado favorável de forma competitiva e que os resultados estão sendo maximizados;
- b) A atuação da entidade em termos de produção - considera se a empresa está comprando dentro das melhores condições e produzindo com qualidade, com baixo custo e sem desperdícios;

- c) A atuação financeira da entidade – considera principalmente se a empresa possui recursos financeiros em níveis adequados e mecanismos de proteção contra os efeitos da inflação, erros e fraudes.

Conforme Sá (2002) para que se possa realizar o plano de auditoria operacional, é necessário que cada um desses pontos de questionamentos esteja apropriado à natureza da empresa, objetivando formas de pesquisa que permitam melhorar o comportamento administrativo nos setores indicados, ensejando os pareceres.

3.4 Relatórios de Auditoria Operacional

Conforme Ferreira (2007, p.379) os relatórios de auditoria operacional visam descrever os trabalhos planejados com a finalidade de apresentar as conclusões sobre o trabalho realizado. “Os erros encontrados devem gerar **críticas fundamentadas e sugestões sobre comportamentos**” (SÁ, 2002, p.460) **[grifo do autor]**.

Para os autores Sá (2002, p.460) e Ferreira (2007, p.379), os relatórios de auditoria operacional devem apresentar as seguintes características:

- a) Identificar o evento objeto em exame;
- b) Descrever o método aplicado;
- c) Apresentar objetivamente as falhas identificadas;
- d) Indicar sugestões para a correção das falhas;
- e) Comentar sobre as conseqüências da omissão e as providências da correção.

O relatório é o instrumento técnico pelo qual o auditor interno comunica os trabalhos realizados, suas conclusões, recomendações e as providências a serem adotadas pela administração, devendo ser claro, objetivo e conclusivo a fim de facilitar o entendimento do assunto relatado e fornecer subsídios para a tomada de decisão.

3.5 Vantagens para a Administração

Para Vieira e Platt Netto (2005) a auditoria é um meio indispensável de confirmação da eficiência dos controles e fator de maior tranquilidade para a

administração e de maior garantia para a sociedade.

Na opinião de Pereira (2008) os benefícios e vantagens da auditoria são inegáveis, sendo que estes gastos devem ser como um investimento de grande retorno para a organização, devido ao caráter de prevenção contra possíveis atos lesivos ao patrimônio e imagem da empresa.

Os autores Crepaldi (2007) e Pereira (2008) apontam as seguintes vantagens da auditoria para a administração da empresa:

- a) Fiscaliza a eficiência dos controles internos;
- b) Assegura maior correção dos registros contábeis;
- c) Opina sobre a adequação dos demonstrativos contábeis;
- d) Dificulta desvios de ativos e pagamentos indevidos;
- e) Contribui para a obtenção de melhores informações sobre a real situação da empresa;
- f) Aponta falhas na organização administrativa de empresa e nos controles internos;
- g) Contribui para a solução dessas falhas.

Outra vantagem que a auditoria operacional oferece é assegurar aos dirigentes da organização que as leis e as normas internas estão sendo cumpridas e a que a contabilidade está refletindo adequadamente a existência dos bens, direitos e obrigações, bem como as operações realizadas, oferecendo, conseqüentemente, melhores condições ao processo decisório (CF/SESC, 2008).

4 REGULAMENTAÇÃO

Por tratar-se de função do profissional contábil, a auditoria é regulamentada pelas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). As Normas Brasileiras de Contabilidade constituem o corpo de doutrina contábil que estabelecem as diretrizes e regras de procedimentos técnicos e profissionais a serem observados para a realização dos trabalhos de auditoria.

A seguir, são apresentadas duas resoluções, em vigor no país, que trazem regulamentação e procedimentos para o exercício da Auditoria Interna. A NBC T 12 trata da atividade e dos procedimentos de auditoria interna e a NBC P3 trata as normas profissionais referentes à pessoa do auditor interno.

4.1 Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 12 – Da Auditoria Interna

A Resolução nº.986/03 do Conselho Federal de Contabilidade aprovou a NBC T 12 – da Auditoria Interna que estabelece conceitos de Auditoria Interna e seus trabalhos, as normas relativas à execução dos trabalhos e as normas relativas ao relatório de auditoria.

Os pontos principais desta norma são os seguintes:

- a) Conceito: a auditoria interna “compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos”;
- b) Confere às pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo e de direito privado o direito para exercer a auditoria;
- c) Apresenta a auditoria interna estruturada em procedimentos, com enfoque técnico, objetivo sistemático e disciplinado, com a finalidade de agregar valor ao resultado da organização;
- d) Conceitua papéis de trabalho como sendo os documentos e registros dos fatos, informações e provas obtidas no curso da auditoria, a fim de evidenciar os exames realizados e dar suporte à sua opinião, críticas, sugestões e recomendações;
- e) Diferencia erro de fraude;
- f) Estabelece as normas para a execução dos trabalhos de auditoria interna: Planejamento do trabalho de auditoria, os riscos e os procedimentos incluindo testes de observância e testes substantivos, que permitem ao auditor interno obter subsídios suficientes para fundamentar suas conclusões e recomendações à administração da entidade;
- g) Estabelece os critérios para a emissão do relatório de auditoria interna, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade para expressar de forma clara as conclusões, as recomendações e providências a serem tomadas pela administração da empresa.

Esta norma estabelece as diretrizes, regras e procedimentos para a execução dos trabalhos de auditoria com a finalidade de agregar valor à

organização, apresentando a auditoria interna como um instrumento de controle, que não está diretamente associada à procura de erros ou fraudes, mas sim de apoio gerencial ao apresentar sugestões e recomendações para os problemas detectados.

4.2NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno

Esta norma foi regulamentada através da Resolução n.º 781 de 24 de março de 1995 e estabelece critérios para a realização dos trabalhos pelo auditor interno.

O Contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade (CFC, 2005).

O auditor interno, não obstante sua posição funcional deve preservar sua autonomia profissional devendo ter o máximo de cuidado, imparcialidade e zelo na realização dos trabalhos e na exposição das conclusões. A amplitude do trabalho do auditor interno e sua responsabilidade estão limitadas à sua área de atuação.

A NBC P 3 qualifica o profissional de auditoria interna, traçando um perfil exigido pelo mercado. É interessante observar que esta norma também menciona que os trabalhos de auditoria podem ser realizados de forma compartilhada, com profissionais de outras áreas, sendo que a divisão das tarefas será de acordo com a habilitação técnica e legal de cada participante.

4.2.1 Regras de Conduta

Conforme exposto no IIA (2004), as regras de conduta descrevem as normas do comportamento esperado de auditores internos. Elas auxiliam na interpretação dos Princípios em aplicações práticas e tem o objetivo de orientar a conduta ética de auditores internos. Além da comunicação eficaz, imparcialidade, integridade e adaptabilidade, deve-se seguir algumas regras éticas:

- a) Não devem, quando de conhecimento, fazer parte de qualquer atividade ilegal, ou se envolver em atos que resultem em descrédito para a profissão de auditor interno ou para a organização;

- b) Devem respeitar e contribuir para o legítimo e éticos objetivos da organização;
- c) Não devem aceitar qualquer coisa que possa prejudicar ou que, presumivelmente, prejudicaria seu julgamento profissional;
- d) Devem divulgar todos os fatos materiais de seu conhecimento que, se não divulgados, podem distorcer relatórios das atividades sob sua revisão;
- e) Devem ser prudentes no uso e proteção das informações obtidas no desempenho de suas funções;
- f) Não devem utilizar informações para qualquer vantagem pessoal ou de qualquer outra maneira contrária à lei ou em detrimento dos objetivos legítimos e éticos da organização;
- g) Devem realizar somente aqueles serviços para os quais possuam o conhecimento, habilidades e experiência necessários.;
- h) Devem realizar serviços de auditoria interna em conformidade com as Normas para a Prática Profissional da Auditoria Interna;
- i) Devem continuamente melhorar seu conhecimento técnico e a eficácia e qualidade de seus serviços.
- j) Estar sempre presente perante os setores que audita não tem função de espião ou fiscal, mas sim de empregado categorizado, que tem funções definidas dentro da organização.

Os auditores devem possuir uma mentalidade aberta e madura, julgamentos dignos de confiança, capacidade analítica e obstinação; devem ter habilidade para perceber situações de forma realista, compreender operações complexas sob uma perspectiva mais ampla, bem como o papel das unidades individuais dentro da organização como um todo. Portanto, não basta ser tecnicamente excelente se a atitude não for adequada, por isso a postura ética é um fator decisório para exercer a função de auditor.

5 DIFERENÇAS ENTRE AUDITORIA INTERNA E OPERACIONAL

Araújo (2007) classifica a auditoria interna em auditoria interna convencional, voltada para abordagem de aspectos de fatos já consumados e em auditoria operacional com uma abordagem de apoio à administração, orientando-se para o futuro da organização, tema deste estudo, conforme a figura 2.

Características	Auditoria interna convencional	Auditoria operacional
1. Objetivo	Confirmar a exatidão dos dados e revisar as operações quanto ao seguimento das normas	Avaliar e melhorar os métodos, processos e desempenho da empresa
2. Atuação	Registros administrativos, contábeis e exames documentais	Funções administrativas inter-relacionadas
3. Método	Conferência de registros e ênfase em exames documentais	Ênfase em assuntos gerenciais
4. Orientação	Passado	Presente e Futuro
5. Precisão	Absoluta	Relativa
6. Interessados	Internos – Administração	Internos – Administração
7. Necessidade	Opcional/Compulsória	Opcional/Compulsória
8. Procedimentos	Tradicionais	Atualizados

Figura 2. Comparativo entre auditoria interna convencional e auditoria operacional.
Fonte: Araújo (2007)

Para Pereira (2008), enquanto a auditoria interna é uma revisão sistemática das transações operacionais e do sistema de controle interno, a auditoria operacional é uma avaliação sistemática da eficácia e eficiência das atividades operacionais e dos processos administrativos. Portanto, na visão do autor o que as diferencia é o fato de que a auditoria interna visa à proteção dos bens e direitos da empresa em relação às fraudes desvios e desfalques enquanto que a auditoria operacional visa o aprimoramento contínuo da eficiência e eficácia operacional, contribuindo com soluções.

6 RESULTADOS OBTIDOS

O meio de investigação utilizado para a realização desta pesquisa foi um estudo de caso com a aplicação de uma entrevista semi-estruturada realizada junto a matriz da empresa Gramotos no dia 20 de maio de 2008.

6.1 Dados da Entidade

Empresa Gramotos – Donizete Graciano³ – EPP. Empresa constituída em

³ Empresário Individual.

16 de Junho de 1994, com seu estabelecimento matriz e sede em Presidente Médici – RO, no ramo de Atacadista e varejista de moto peças e prestação de serviços de reparos em motocicletas e motonetas.

Sua área de atuação principal é o comércio atacadista e varejista atendendo os estados de Rondônia, Mato Grosso, Acre e Amazonas, contando com aproximadamente 145 funcionários alocados nas mais diversas funções, sendo que 67 trabalham na matriz e os demais estão distribuídos entre as filiais.

A empresa Gramotos conta com um grupo de sete empresas distribuídas no Estado de Rondônia: Matriz e sede em Presidente Médici e as filiais estão localizadas nos seguintes municípios: Ji-Paraná, Cacoal, Alvorada do Oeste, Ariquemes, Porto Velho e Guajará Mirim.

6.2 Instrumento da pesquisa

Para a coleta dos dados junto a matriz da empresa Gramotos foi utilizada, como instrumento de pesquisa uma entrevista semi-estruturada com o supervisor, cuja formação acadêmica é o ensino médio e com o contador, bacharel em Ciências Contábeis, com o objetivo de averiguar se empresa Gramotos executa os procedimentos de auditoria interna e de que forma é realizada.

6.3 Estudo de Caso

Quando questionado a respeito da existência de um setor de auditoria interna na empresa Gramotos, o Supervisor disse que tem um departamento, denominado supervisão e que possui as mesmas funções da auditoria interna.

Ao ser indagado sobre o objetivo desse departamento, e se a empresa possuía um manual de auditoria, o entrevistado respondeu que a empresa possui um manual de procedimentos, e que segundo este manual, o objetivo do departamento de supervisão é estar atento aos movimentos de toda a logística das empresas do grupo Gramotos, respeitar o regimento interno da empresa, interagir de forma didática com todos, além de se voltar para a estrutura e organização, e desempenhar um trabalho que leve ao sucesso de todos os setores da empresa. Outro ponto destacado neste manual de procedimentos é o fato de este

departamento não estar voltado apenas para as áreas críticas da organização, mas de demonstrar que sua função é servir e ajudar nas mais diversas situações.

A respeito da estratégia de pessoal, foi indagado ao supervisor se os funcionários deste departamento possuíam a capacitação e nível de instruções adequados para desempenhar suas funções. O mesmo disse que este departamento possui três funcionários, sendo que dois são responsáveis pela conferência dos trabalhos realizados no setor financeiro (via sistema de informações) e ele, o supervisor que atua principalmente no controle de estoques, cuja verificação é feita *in loco*, visto que se trata do negócio principal da empresa. Com relação ao nível de instrução dos funcionários, foi informado que possuem conhecimento prático das operações sendo que não se trata de conhecimento científico nas áreas administrativas, econômicas e/ou contábeis. No entanto, segundo o supervisor a empresa está investindo na capacitação dos funcionários, pois sempre que tem cursos e treinamentos oferecidos pelo SENAI e SENAC, que agregam conhecimento às áreas que interessam à empresa, os funcionários são incentivados a participar.

Ao ser questionado sobre a forma que é realizada a supervisão pela empresa, os entrevistados disseram que a empresa conta com a ajuda de um sistema de informação cujo suporte é dado por um software, desenvolvido especialmente para empresas de autopeças. Este programa interliga a matriz a todas as filiais, permitindo com que o supervisor tenha acesso em tempo real a cada uma delas, proporcionando um controle diário de vendas, saldo de caixa, entrada e saída de mercadorias, serviços de mecânica e outros, sendo que ao final de cada dia cada filial faz um backup e envia para a matriz. De posse dos backups, o supervisor elabora relatórios de verificação e supervisão dos setores.

A visita *in loco* do supervisor às filiais é feita mensalmente, salvo em alguma situação de emergência em que é solicitada a presença do mesmo.

Foi ressaltado pelo Contador que, com a implantação desse software, foi possível resolver dois grandes problemas que a empresa estava enfrentando: controle de estoque e contas a receber. No controle de estoque, pelo fato de parte dos produtos que a empresa comercializa serem pequenos, algumas filiais não estavam conseguindo controlar seus recebimentos e saídas, fazendo com que a empresa tivesse prejuízo. Com relação ao segundo problema, contas a receber, a empresa estava com o índice de inadimplência alto, devido ao fato de que o cliente

ao efetuar uma compra, às vezes não assinava a duplicata e o sistema que era utilizado anteriormente, não disponibilizava informações fundamentais para o controle do setor, tais como a existência de duplicatas do cliente que estavam em atraso.

Com relação a posicionamento hierárquico do departamento de supervisão, foi observado que o mesmo está vinculado ao nível mais alto da organização, como se pode verificar em destaque, no organograma administrativo da figura 3.

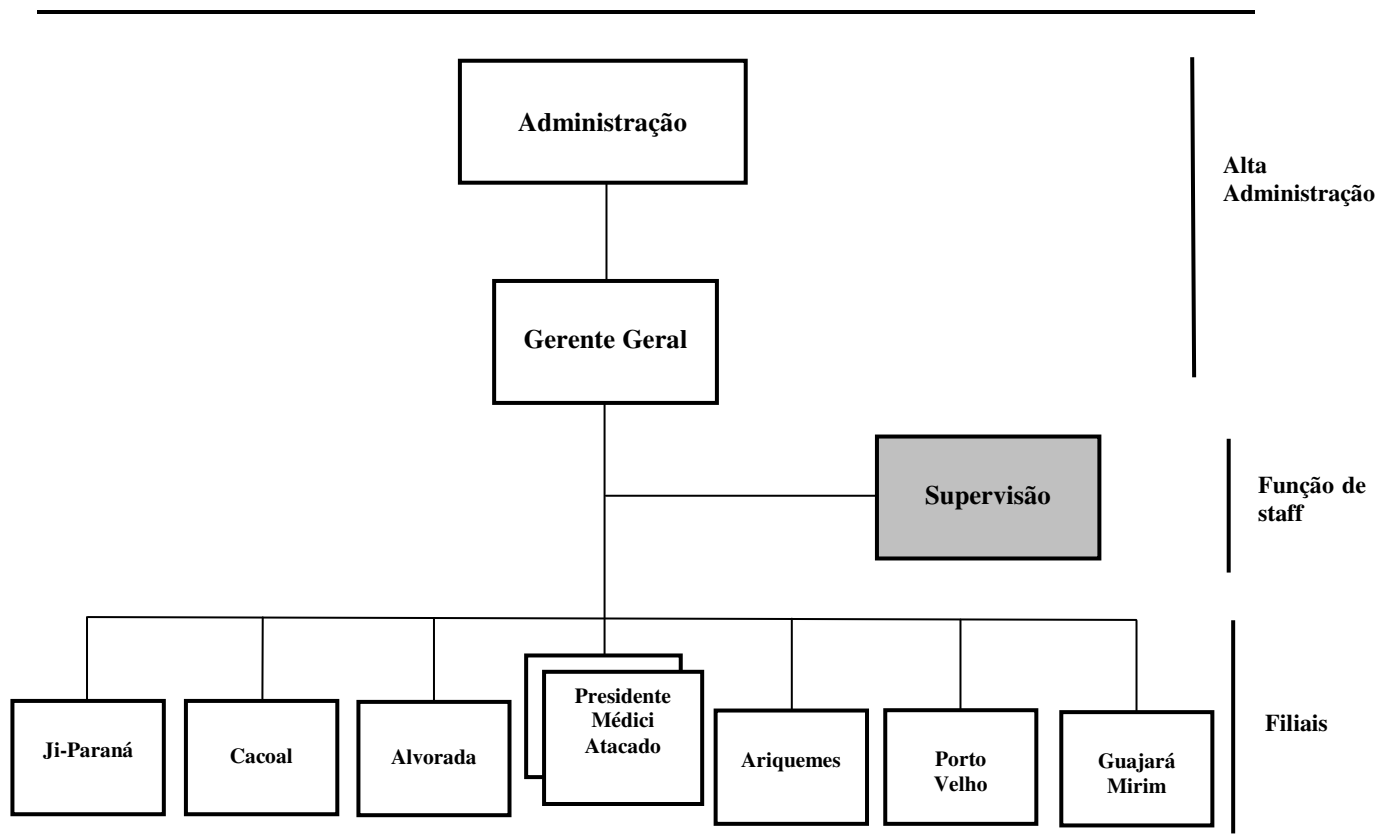


Figura 2: Posicionamento Hierárquico do departamento de supervisão na empresa Gramotos.

Fonte: Elaborado pela autora (2008)

Em relação à existência de um controle interno na empresa, o contador disse que os instrumentos inerentes ao controle interno como fiscalização e verificação administrativa são utilizados pelo departamento de supervisão.

A respeito do grau de satisfação da empresa com relação ao desempenho da auditoria interna, foi informado que o departamento melhorou devido à implantação do software e a priorização que foi dada, com relação aos dois problemas relatados anteriormente.

6.4 Análise Crítica

Com base no que foi apresentado neste trabalho, a auditoria interna têm a função de avaliar a eficiência, a eficácia e a adequação do sistema de controle interno, criticando-os e limitando-se à verificação da obediência às normas.

Diante disso, é imprescindível que se distinga os significados de auditoria interna e controle interno, pois está acontecendo uma confusão no entendimento do que venha a ser o controle interno pelos funcionários. Enquanto o controle interno se refere aos procedimentos e à organização adotados como planos permanentes na empresa, a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão, apreciação e avaliação dos trabalhos e das demonstrações. Nesse sentido, seria de grande relevância na empresa Gramotos a implantação de um sistema de controle interno desvinculado do departamento de supervisão (auditoria), visto que uma das funções da auditoria interna é justamente avaliar o sistema de controle interno.

Quanto ao nível de capacitação necessário para o exercício da auditoria interna, é necessário que o profissional tenha conhecimento científico relacionado à área contábil, ou seja, nível superior em ciências contábeis, visto que ao trazer a regulamentação para o exercício da auditoria interna, a NBC P3 cita que o contador é o profissional mais habilitado para executar a auditoria interna, e segundo a norma supracitada é necessário que o auditor interno tenha conhecimento atualizado das normas, técnicas contábeis e da legislação pertinentes à auditoria interna.

Assim como na Gramotos, em muitas empresas o estoque é um item de ativo principal, sendo assim dedica-se um tempo considerável à sua verificação, para conferir a exatidão dos cálculos referentes a seu valor; entretanto, não é o único item de ativo que precisa de conferência *in loco*. Como foi verificado, na Gramotos os trabalhos realizados no setor financeiro são controlados (via sistema de informações) pelo departamento de supervisão; no entanto por se tratar de um setor considerado um bem que envolve grande risco e relativamente difícil de ser controlado, seria recomendável a sua verificação *in loco*.

Segundo Crepaldi (2007), a aplicação dos procedimentos de auditoria precisa estar atrelada ao objetivo que se quer alcançar, sendo o caminho que se leva a consecução do objetivo. Nesse sentido, os procedimentos adotados pela empresa, estão de acordo com as normas brasileiras de contabilidade, mesmo não sendo intitulado como um processo de auditoria.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na pesquisa, foi possível constatar que a empresa estudada não realiza os procedimentos de auditoria interna, em seu lugar há um departamento de supervisão que controla toda a logística do grupo Gramotos, utilizando procedimentos compatíveis aos da auditoria interna convencional, mesmo não se intitulando como um processo de auditoria. No entanto a não implantação dessa ferramenta pode estar relacionada ao pouco conhecimento dos gestores sobre as vantagens e os benefícios que a mesma proporciona.

A Gramotos é uma empresa que está em pleno desenvolvimento, em 14 anos conseguiu se estabelecer e expandir sua área de atuação para três outros estados, Mato Grosso, Acre e Amazonas, além de abrir seis filiais no estado de Rondônia, demonstrando com isso a visão empreendedora de seus administradores. Como a implantação de um sistema de auditoria operacional está ligada ao crescimento das empresas e a conseqüente necessidade de delegação de poderes a terceiros, a auditoria operacional se constitui numa ferramenta fundamental para a boa administração, pois ultrapassa a fronteira dos aspectos financeiros, aprofundando-se nas questões de economia, eficiência e eficácia.

Sendo assim, pode-se concluir que a implantação da auditoria operacional seria a resposta à problemática formulada na introdução, trazendo vários benefícios à empresa, visto que tem por objetivo a avaliação do desempenho administrativo, visando além da eliminação de custos, melhorar o desempenho, reduzir os desperdícios e maximizar a receita. Vale ressaltar, que o uso dessa ferramenta, proporciona um diferencial estratégico à empresa, uma vez que uma de suas funções é produzir orientação administrativa, agregando valor para a tomada de decisão.

Nesse sentido, esta pesquisa contribuiu para o aprofundamento acerca da auditoria operacional, uma ferramenta pouco conhecida entre os empresários, porém fundamental diante das novas necessidades do mundo empresarial.

REFERÊNCIAS

AGOSTINHO, Luís Carlos. **Auditoria operacional nas empresas**. Disponível em: <<http://www.msbrasil.com.br/notpublic/publicacoes05.asp>>. Acesso em 26/03/2008

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ARAÚJO, Luiz Carlos de. **Auditoria Interna**: Agregando valor e melhorando as operações das organizações. Disponível em <http://www.ibgc.org.br/Download.aspx?Ref=Eventos&CodArquivo=67> Acesso em 15 novembro 2007.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceito e aplicações. 3 ed. São Paulo. Atlas, 2006.

BRASIL. Resolução nº. 986, de 21 de novembro de 2003. Aprova a NBCT 12 . Da Auditoria Interna. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_780.doc>. Acesso em 16 set. 2007.

_____. Resolução CFC nº 781, de 24 de março de 1995. **Aprova a NBC P 3 – Normas Profissionais do auditor interno**. Diário Oficial República Federativa do Brasil, Brasília. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/principios.htm>>. Acesso em 22 jan. 2008.

CF/SESC - Conselho Fiscal do Serviço Social do Comércio Nacional. **Conceituação de Auditoria**. Disponível em <<http://www.sesc.com.br/cf/auditoria.html>> . Acesso em: 12 março 2008.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade de auditoria e perícia**. 2. ed. – Brasília: CFC, 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 4 ed. São Paulo, Atlas, 2007.

CRIVELARO, Simone Roberta; GENTILIN, Sérgio Alexandre; ROSA, Marlene Santa. **A importância da auditoria interna**. Disponível em <<http://www.contabeis.com.br/artigos.asp?op=ler&id=157>> . Acesso em 10/10/2007.

FERREIRA, Ricardo J. **Auditoria**: teoria e questões comentadas. 5 ed. Rio de Janeiro, Ed. Ferreira, 2007.

GASS, Armando. **O papel da auditoria interna**. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/comissoes/audinterna/papel_auditoria.pdf> Acesso em 25 mar 2008.

IIA – The Institute of Internal Auditors. **Práticas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna**. Tradução de José Juarez de Paula Freire, CIA. São Paulo: AUDIBRA, 2004.

PEREIRA, Jazon. **Gestão Financeira**. Disponível em: <
http://www.administradores.com.br/home/professor_jazon/blog/apostila_01_auditoria_financeira/314/> Acesso em 12 maio de 2008.

LIMA, Carlos Alberto Nogueira de. **Auditoria Interna**. Disponível em:
 <http://www.administradores.com.br/producao_academica/auditoria_interna/488/>
 Acesso em 25 agost. 2007.

MELLO, Agostinho de Oliveira. **O que é a auditoria interna**. Disponível em
 ≤<http://www.auditoriainterna.com.br/conceitos.htm>> . Acesso em 13 setembro 2007.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10 ed. São Paulo, Atlas, 2002.

SANTOS ARAÚJO, Inaldo da Paixão. **Quando a auditoria melhora o desempenho do setor público**. Disponível em
<http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/publicacoes/prestandocontas/?76/7>>
 Acesso em
 15 novembro 2007.

SILVA, Eliane de Souza. **Auditoria Operacional: um instrumento de controle social**. Disponível em: <<http://www.tce.ba.gov.br/Publicacoes/conteudo/artigo1.pdf>>.
 Acesso em 14 março 2008.

VIEIRA, Audi Luiz; PLATT NETO, Orion Augusto. **Modelo de auditoria interna: o caso da AudIn/UFSC**. XXIII FONAI–Fórum Nacional dos Auditores Internos das Instituições Federais Vinculadas ao MEC. Brasília, 24 Out. 2005. Disponível em:
 <<http://www.audin.ufsc.br/documentos/mainfonai.pdf>>. Acesso em: 15 agosto 2007.